



Universidad de Valladolid

**Facultad de Ciencias Económicas y
Empresariales**

Trabajo de Fin de Máster

Máster en Contabilidad y Gestión financiera

**Características empresariales y
presión fiscal en las empresas
españolas**

Presentado por:

Fabio Ruiz Herrero

Tutelado por:

***Mercedes Redondo Cristóbal
Marta Niño Amo***

Valladolid, 29 septiembre de 2021

RESUMEN

Este trabajo tiene como objetivo analizar si una serie de características empresariales son determinantes de la presión fiscal soportada por las empresas españolas. Se ha empleado como indicador para evaluar la presión fiscal el tipo impositivo efectivo (TIE) del impuesto de sociedades, y se han considerado como variables influyentes en la presión fiscal: el tamaño empresarial, la localización geográfica y el sector de actividad. Para llevar a cabo el estudio se ha utilizado una muestra de 22.824 sociedades con información para el período 2015-2019. Los resultados muestran que las empresas de mayor tamaño y ubicadas en Comunidades con regímenes tributarios especiales soportan una menor presión fiscal, también existen diferencias en el TIE soportado por sectores de actividad.

Palabras clave: Impuesto de sociedades, tipo impositivo efectivo, presión fiscal.

Clasificación JEL: C12, C16, H71.

ABSTRACT

The objective of this paper is to analyze the fundamental determinants of the tax burden of Spanish companies. For the analysis we will use the Effective Tax Rate (ETR) of the Corporate Income Tax as a measure of the tax burden, taking as determinant variables of the ETR those established in each hypothesis developed in the paper: size of the company, geographical location and sector of activity. We will use a sample of 22.824 with information from the period 2015 - 2019. The results obtained show that, indeed, the hypotheses raised are fulfilled and that there are significant differences between the TIE supported by companies of different size, geographical location and sector of activity.

Keywords: Corporate tax, Effective Tax Rate, Tax burden.

ÍNDICE DE CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN	1
2. EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN ESPAÑA	3
2.1. Marco legal del Impuesto de Sociedades	4
2.1.1. Régimen general	5
2.1.2. Impuestos especiales: Canarias, Ceuta y Melilla.....	6
2.1.3. El Concierto Vasco	7
2.1.4. El Convenio Navarro.....	10
3. CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE	12
4. LA PRESIÓN FISCAL EN LA EMPRESA.....	14
4.1. Medición de la presión fiscal: el Tipo Impositivo Efectivo.....	14
4.2. Características empresariales que inciden en la presión fiscal.....	15
5. ANÁLISIS EMPÍRICO DE LA PRESIÓN FISCAL SOPORTADA POR LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS.....	19
5.1. Construcción de la muestra y variables	19
5.2. Metodología	22
5.3. Descripción de la muestra.....	23
6. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.....	27
6.1. Análisis del TIE por tamaño de la entidad.	28
6.2. Análisis del TIE por localización geográfica.....	30
6.3. Análisis del TIE por sectores de actividad	39
7. CONCLUSIONES.....	43
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45

ÍNDICE DE TABLAS

TABLA 1. Comparacion tipos de gravamen y pagos a cuenta en los regímenes tributarios de España	11
TABLA 2. Cálculo del gasto devengado y de la cuota a pagar del IS	13
TABLA 3. Variables utilizadas en el estudio.....	21
TABLA 4. Distribución de la muestra por CC. AA. y tamaño.....	24
TABLA 5. Distribución de la muestra por sectores de actividad.....	26
TABLA 6. Estadísticos descriptivos del TIE para el período 2015-2019	27
TABLA 7. ANOVA y Kruskal-Wallis del efecto tamaño sobre el promedio TIE 2015-2019	29
TABLA 8. Prueba de rangos múltiples para el tamaño empresarial	30
TABLA 9. Media TIE por CC. AA. forales, sus limítrofes y no limítrofes.....	33
TABLA 10. ANOVA y Kruskal-Wallis del efecto localización geográfica sobre el promedio TIE 2015-2019.....	34
TABLA 11. Prueba de rangos múltiples para la localización geográfica	35
TABLA 12. Promedio del TIE por CC. AA. y tamaño para el período 2015-2019	36
TABLA 13. Diferencia porcentual entre empresas normales y de reducida dimension por CC. AA.....	37
TABLA 14. Promedio del TIE por sector de actividad y tamaño para el período 2015-2019	40
TABLA 15. ANOVA y Kruskal-Wallis del efecto sector de actividad sobre el promedio TIE 2015-2019.....	42
TABLA 16. Prueba de rangos múltiples para sectores de actividad.....	42

ÍNDICE DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1. Distribución de la muestra por CC. AA.....	25
GRÁFICO 2. Evolución del TIE soportado según tamaño.....	28
GRÁFICO 3. Media TIE por CC. AA. para el período 2015-2019.....	31
GRÁFICO 4. Evolución del promedio del TIE por regímenes de tributación (2015-2019)	32

1. INTRODUCCIÓN

La mayoría de las decisiones que se toman en el seno de una empresa tienen repercusión económica y fiscal, de tal forma que los directivos y empresarios a la hora de tomar decisiones empresariales una de las variables a considerar es la presión fiscal que se va a tener que soportar. Dentro del sistema fiscal de cada país el Impuesto de Sociedades (IS en adelante) es fundamental tanto por su capacidad recaudatoria como por la influencia que puede tener en las decisiones económicas de las empresas. Los tipos nominales del IS vienen determinados por disposiciones gubernamentales sobre las que las sociedades no tienen capacidad de actuación. Mientras que, las alteraciones en los tipos efectivos que soportan las empresas sí que están relacionados con las decisiones empresariales. Por lo tanto, las compañías son conscientes de que el impuesto que efectivamente tienen que pagar depende y va a condicionar sus decisiones de inversión y financiación, de tal manera que puede tener importantes implicaciones sobre la localización geográfica, rentas, activos y operaciones, así como sus formas organizativas (Fonseca-Díaz et al, 2019).

Por este motivo, son múltiples las investigaciones que se han centrado en buscar cuáles son los factores empresariales que originan una mayor o menor presión fiscal en las entidades. Las variables que más se han analizado en los estudios previos suelen ser indicativas de la situación económico-financiera (como el endeudamiento, la estructura del activo o la rentabilidad) y relativas a características empresariales (tamaño, sector de actividad o localización geográfica), en las aportaciones más recientes se han incluido variables relacionadas con el gobierno corporativo (Fernández-Rodríguez et al, 2019).

Este trabajo tiene como objetivo examinar las diferencias en la presión fiscal soportada a través del IS por las empresas españolas, prestando atención a las diferencias existentes entre el tamaño empresarial, el sector de actividad en el que operan y la Comunidades Autónomas (CC. AA. en adelante) en la que las sociedades tienen su sede dada la existencia de diversos regímenes tributarios en España.

Concretamente, el estudio analiza la incidencia que tienen la localización geográfica, el tamaño y el sector de actividad sobre el Tipo Impositivo Efectivo (TIE en adelante), indicador que se ha empleado para medir la presión fiscal. Para ello se ha utilizado una muestra de 22.824 sociedades españolas, obtenida de la base de datos SABI, con información para el período 2015-2019, ambos inclusive.

Respecto a la estructura del trabajo, en primer lugar, se expondrá de forma teórica aquellas cuestiones relacionadas con el IS, así como con el TIE que están relacionadas con este estudio. En concreto, se indicará quienes son los sujetos pasivos, el ámbito de actuación y marco legal del IS, haciendo especial hincapié en los diferentes regímenes que existen en España y se indicarán las ventajas de las que se beneficia cada uno de ellos. A continuación, se definirá y formulará el TIE y se plantearán las hipótesis a contrastar.

Tras una primera parte en la que se exponen de forma teórica los principales elementos en los que se basa el trabajo, se procederá al desarrollo del estudio empírico, se comenzará describiendo la muestra seleccionada, las variables utilizadas y la metodología aplicada. Posteriormente, se recogen y analizan los resultados obtenidos del análisis descriptivo y de los análisis univariantes que se basan en la técnica de análisis de varianza (ANOVA) junto con el test de Kruskal–Wallis.

Finalmente, el trabajo terminará con las conclusiones extraídas acerca de las hipótesis planteadas y los aspectos más destacables que ha arrojado el estudio con respecto a la incidencia de las características empresariales sobre la presión fiscal de las empresas españolas; poniendo punto final con las referencias bibliográficas.

2. EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN ESPAÑA

El IS es un tributo que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas residentes en el territorio español. Se considera que una entidad es residente en territorio español cuando cumple alguno de los siguientes requisitos:

- Haberse constituido conforme a las leyes españolas.
- Tener su domicilio social en territorio español.
- Tener la sede de dirección efectiva¹ en territorio español.

De esta manera las rentas obtenidas por entidades residentes en territorio español tributarán por el IS, mientras que las rentas obtenidas en territorio español por entidades no residentes tributarán por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).

Como se ha indicado, el IS grava la renta de las entidades jurídicas, por lo tanto, el criterio fundamental de delimitación de los contribuyentes en el IS es la personalidad jurídica. Pero existen una serie de excepciones a esta norma, ya que no todas las entidades con personalidad jurídica han de pagar el IS ni todas las entidades sin personalidad jurídica están exentas de él. A continuación, se muestran los casos de dichas excepciones:

- Las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil (se entiende por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil) poseen personalidad jurídica y están exentas del IS.
- Los fondos de inversión, las UTEs (Unión Temporal de Empresas), los fondos de capital-riesgo, de pensiones, de regulación del mercado hipotecario o los de titulización de inversión colectiva de tipo cerrado, los fondos de garantía de inversiones o los de activos bancarios, las comunidades titulares de montes vecinales en mano común y los grupos

¹ Lugar donde se toman de facto las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades empresariales de una entidad.

de sociedades, aun careciendo de personalidad jurídica, son contribuyentes del IS.

Son, por lo tanto, contribuyentes del IS las siguientes personas jurídicas (además de los elementos carentes de personalidad jurídica antes mencionados):

- Sociedades mercantiles (anónimas, limitadas, laborales, colectivas, cooperativas, comanditarias, etc.).
- Sociedades civiles con objeto mercantil.
- Sociedades estatales, autonómicas, provinciales y locales.
- Sociedades unipersonales.
- Sociedades agrarias de transformación (SAT)².
- Asociaciones, fundaciones e instituciones (tanto públicas como privadas) y entes públicos.
- Agrupaciones de interés económico (AIE)³.

2.1. Marco legal del Impuesto de Sociedades

Desde el punto de vista de la fiscalidad directa de las empresas, en el sistema tributario español se pueden distinguir tres regímenes diferentes:

- Régimen común: Galicia, Asturias, Cantabria, La Rioja, Aragón, Cataluña, Castilla y León, Extremadura, Comunidad de Madrid, Región de Murcia, Comunidad Valenciana, Castilla – La Mancha, Andalucía y Baleares.
- Regímenes especiales por situación geográfica: Canarias, Ceuta y Melilla.
- Regímenes históricos forales: Navarra (con Convenio Económico con el Estado) y País Vasco (con Concierto Económico para las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya).

² Son sociedades civiles cuya finalidad es económico-social y relacionada con la producción, transformación, y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrario, así como con la prestación de servicios relacionados con dichos conceptos

³ Son personas jurídicas mercantiles cuya finalidad es facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios, sin tener ánimo de lucro para sí mismas.

Este sistema tributario de múltiples regímenes responde a lo dispuesto en el artículo 133.1 y 133.2 de la Constitución Española de 1978, en los que se recoge que *“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”* y que *“Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”* respectivamente.

De esta forma, a través del Estatuto de Autonomía del País Vasco de 1979⁴ y del Amejoramiento de Navarra o Amejoramiento del Fuero⁵ se hacen efectivos el Concierto y Convenio Económicos Vasco y Navarro, respectivamente.

Por lo tanto, el marco legal de la tributación por IS de las empresas españolas provoca asimetrías entre unas CC. AA. y otras. Esto ha provocado desde hace décadas enfrentamientos entre el País Vasco y Navarra, y sus regiones limítrofes, sobre todo, generando un problema de competencia fiscal dentro del propio Estado (Cantos et al, 2010). Esta situación puede provocar una deslocalización de empresas y un establecimiento de barreras para la entrada de nuevas inversiones en las comunidades limítrofes en beneficio de las regiones que gozan de un régimen fiscal especial (Carrera, 2004).

2.1.1. Régimen general

El IS actualmente en vigor está regulado por la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades* y el *Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. En estas normas se establece que el ámbito de aplicación del IS es todo el territorio español, sin perjuicio de lo que establezcan los regímenes tributarios forales. Entre las deducciones para incentivar determinadas actividades y bonificaciones, además de las deducciones para evitar la doble imposición, que establece la LIS se pueden destacar las siguientes:

⁴ Conocido como Estatuto de Guernica.

⁵ Equivalente al Estatuto de Autonomía en Navarra.

- Bonificación del 99% de la cuota íntegra por la prestación de servicios públicos locales (art. 34 LIS).
- Deducción del 25% de los gastos de I+D (art. 35.1 LIS).
- Deducción del 12% de los gastos de innovación tecnológica (IT) (art. 35.2 LIS).
- Deducción de hasta 3.000 € por creación empleo (art. 37 LIS).
- Producciones cinematográficas -españolas y extranjeras- y espectáculos en vivo (art. 36 LIS):

2.1.2. Impuestos especiales: Canarias, Ceuta y Melilla

En relación a los casos de las Islas Canarias y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, sendos territorios gozan de una serie de programas de ventajas fiscales para sus empresas, motivados por sus especiales condiciones de ubicación geopolítica, pero su regulación se encuentra dentro del marco general de las normas del régimen común. Estas ventajas tienen precisamente el objetivo de disminuir la presión fiscal, pretendiendo así que Canarias, Ceuta y Melilla adquieran un componente de atracción que compense los efectos tan negativos y desfavorables de su lejanía y desconexión de la península.

De esta manera, ni Ceuta ni Melilla pueden crear tributos o proceder a la regulación básica de los mismos, siendo sus recursos, facultades y competencias similares a las que pueden tener los organismos locales (Morón, 2006). En cuanto a esto, las Islas Canarias sí que tendrían una mayor capacidad competencial ya que sí es una Comunidad Autónoma, pero siempre dentro de lo establecido en el régimen común.

En lo que respecta a Canarias, los principales incentivos vigentes son los siguientes:

- La Zona Especial Canaria (ZEC) funciona como una zona de tributación reducida, siendo concebida para la atracción de inversión internacional y dirigida a la consolidación de sectores estratégicos. Su tipo impositivo en el IS es del 4% siendo un reclamo para las empresas desde el punto de

vista estratégico, sobre todo en sectores relacionados con el I+D+i y las TIC (Tecnologías de la información y comunicación), caracterizados por la facilidad para la deslocalización y el trabajo en remoto.

- Bonificación del 50% de la cuota íntegra por la producción de bienes corporales.
- Bonificación del 90% para buques y empresas navieras del Registro Especial.
- La Reserva de Inversiones de Canarias (RIC) funciona como una rebaja de la base imponible supeditada a una posterior inversión de la misma durante los cuatro años siguientes.

Por su parte, en el caso de Ceuta y Melilla, el incentivo más destacable consiste en una bonificación del 50% en la cuota íntegra de las rentas obtenidas en estos territorios, además de la existencia de un régimen especial para las sociedades pesqueras y de navegación marítima.

2.1.3. El Concierto Vasco

Históricamente, las tres provincias vascas (Álava, Vizcaya y Guipúzcoa) han gestionado sus propios sistemas tributarios derivados de sus fueros, pero tras la Tercera Guerra Carlista en 1876 se implantó un sistema de colaboración (llamado conciertos) entre dichos territorios históricos y el Estado español. Estos conciertos han evolucionado con el tiempo, y tras ser reconocidos los derechos históricos de los territorios forales en la Constitución de 1978 y en el Estatuto de Autonomía, antes mencionado, se aplica el concierto actualmente vigente.

El concierto vigente consiste en que el País Vasco, a través de sus diputaciones, recauda y gestiona de manera directa prácticamente todos los impuestos, exceptuando el IVA y los impuestos especiales, que siguen siendo competencia del Estado. Además, posee plenas competencias para aprobar normativas de materia fiscal en los gravámenes más importantes: IRPF e IS.

Una vez recaudados todos estos recursos, una parte se entrega después al Estado mediante una transferencia en concepto de los gastos generales que este

asume por los servicios que presta en estas diputaciones, tales como Defensa, representación exterior, mantenimiento de infraestructuras, Casa Real, etc.

El cálculo del cupo⁶ se realiza en varios pasos: primero se calculan los gastos generales correspondientes al País Vasco que figuran en los Presupuestos Generales del Estado. A este cálculo se le resta el coste de las competencias asumidas por dicha región. A esta diferencia se le conoce como “cargas no asumidas” y se le aplica un índice que refleja el peso relativo de la economía vasca con respecto al PIB español. Este porcentaje es lo que negocian el gobierno de Euskadi y el ejecutivo central y por el que surgen arduas batallas políticas.

Resumidamente, el cupo vasco es una manera de referenciar la factura que el País Vasco debería abonarle al Estado en concepto de las competencias no transferidas que el Gobierno central presta en dicho territorio, pero sin cesión alguna en concepto de **solidaridad**, blindado este principio en el artículo 138 de la Constitución Española.

El Concierto Económico vigente está regulado por la *Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*, y por las respectivas leyes de cada territorio foral⁷, donde se establecen las condiciones generales que regulan cada una de las leyes sobre el IS emitidas por cada Diputación Foral. Esta norma, especifica la exigencia de que estos territorios históricos deben mantener “*una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado*”.

En lo que respecta con este trabajo, las principales ventajas que tienen las empresas constituidas en el País Vasco son el tipo de gravamen y los pagos a cuenta realizados durante el año. Mientras que el tipo general para el conjunto de España es del 25% para todas las empresas, en el País Vaso este está fijado

⁶ Transferencia que realiza el País Vasco al Estado en concepto de todos los gastos generales correspondientes a los bienes y servicios que éste proporciona en su territorio.

⁷ Álava: *Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*.

Vizcaya: *Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*.

Guipúzcoa: *Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto sobre Sociedades*.

en un 24% para las grandes y medianas empresas y en un 20% para las pequeñas. En cuanto a los pagos a cuenta, aunque no supongan un beneficio en sí para las empresas ya que al final se restan de la cuota final a pagar, sí que suponen un beneficio desde el punto de vista de la administración de la tesorería y la optimización de los recursos de las empresas; mientras que en el conjunto de España son mensuales y correspondientes al 18% de los beneficios acumulados durante el ejercicio, en el País Vasco se hace un único pago en noviembre y por el 5% de los beneficios del ejercicio anterior.

Además de las ventajas antes mencionadas, el País Vasco disfruta también de las siguientes deducciones y bonificaciones:

- Deducciones en cuota:
 - Deducción del 10% en la cuota por inversión en activos fijos nuevos. En España no existe esta deducción.
 - Deducción de hasta el 50% por inversiones en I+D. En España del 25%.
 - Deducción de hasta el 20% por inversiones en actividades de innovación tecnológica. En España del 12%.
 - Deducción de hasta 10.000€ por creación de empleo. En España hasta 3.000€.
- Correcciones en la Base Imponible:
 - Reserva especial por inversiones. Deducción del 60% de las inversiones en inmovilizado nuevo, medio ambientales y en el capital de nuevas compañías (límite del 45% de la Base Imponible).
 - Patent Box. Beneficio fiscal que consiste en la reducción en la Base Imponible por los ingresos derivados de la explotación de la propiedad industrial e intelectual. La deducción actualmente vigente consiste en el 70% de la renta neta generada por la empresa. En el resto de España del 60%.

2.1.4. El Convenio Navarro

El Convenio Navarro tiene su origen a mediados del siglo XIX, cuando Navarra perdió su condición de Reino y se integró en el mercado único español. Al igual que el Concierto Vasco también ha ido evolucionando durante estos últimos 170 años y actualmente rige el Convenio incluido en la Constitución Española de 1978 y el Estatuto de Autonomía Navarro.

Este régimen tributario y financiero está regulado en base a la *Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades* (modificada por la *Ley Foral 29/2019, de 23 de diciembre* y el *Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre* que regula el reglamento del Impuesto). En dichas normas legislativas se recogen los requisitos generales que debe cumplir el IS en el territorio navarro.

El cálculo de la aportación del Gobierno Navarro al Estado se realiza exactamente igual que el cupo vasco, lo único que cambia es el porcentaje aplicado finalmente y que de la misma manera que en el caso del País Vasco negocian los gobiernos regional y central.

Las principales ventajas del régimen navarro, al igual que en el caso del País Vasco, también radican en el tipo de gravamen y en los pagos a cuenta. Aun no siendo tan ventajosos estas como en el caso del País Vasco, sí que son más provechosas que en el resto de España. El tipo de gravamen está fijado en el 25% para las empresas medianas y grandes, mientras que para las pequeñas en el 23%. Y se realiza un pago a cuenta único en octubre del 30% de los beneficios del ejercicio anterior o del 20% de los beneficios acumulados en el ejercicio actual.

Además, también goza de bonificaciones y deducciones que el resto de España (excepto el País Vasco) no disfruta:

- Deducciones en cuota:
 - Deducción del 10% por inversión en activos fijos (igual que en el País Vasco).
 - Deducción de hasta el 40% por inversiones en I+D (en el País Vasco un 50% y en el resto de España 25%).

- Deducción de hasta el 15% por inversiones en actividades tecnológicas (en el País Vasco el 20% y en el resto de España 12%).
- Deducción de hasta 5.000€ por creación de empleo (10.000€ en el País Vasco y 3.000€ en el resto de España).
- Correcciones en la Base Imponible:
 - Reserva especial por inversiones. Deducción del 45% de la Base Imponible para inversiones mínimas de 50.000€.
 - Patent Box. 60% de la renta neta generada (igual que en el resto de España).

A continuación, para facilitar la comprensión del origen de las posibles diferencias en la presión fiscal soportada por las empresas ubicadas en los diferentes territorios, en la Tabla 1 se presenta una breve comparativa entre los diferentes tipos de gravamen y los pagos a cuenta aplicables en cada régimen.

TABLA 1. COMPARACION TIPOS DE GRAVAMEN Y PAGOS A CUENTA EN LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS DE ESPAÑA

	TIPO DE GRAVAMEN		PAGOS A CUENTA
	<i>Medianas y grandes empresas</i>	<i>Pequeñas empresas</i>	
RÉGIMEN GENERAL	25%		Pagos mensuales del 18% de los beneficios acumulados durante el ejercicio
CANARIAS	4%		
CEUTA Y MELILLA	-50% de la cuota íntegra		
PAIS VASCO	24%	20%	Pago único en noviembre del 5% de los beneficios del ejercicio anterior
NAVARRA	25%	23%	Pago único en octubre del 30% de los beneficios del ejercicio anterior o del 20% de los beneficios acumulados durante el ejercicio

Fuente: elaboración propia.

3. CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE

Una vez mostrado el marco legal y las diferentes leyes y regímenes que regulan el IS en todo el territorio español, es importante destacar que el cálculo de la base imponible (elemento determinante para calcular la cuota a abonar a la Hacienda Pública) parte del resultado contable, el cual sí que está sujeto a una normativa común a todo el territorio español, como viene siendo, desde el 1 de enero de 2008 (fecha de su entrada en vigor), el Plan General de Contabilidad 2007 (y el Plan General de Contabilidad 2007 de Pequeñas y Medianas Empresas para el caso de las PyMes).

De esta forma, y, por lo tanto, común a todos los regímenes indicados, la base imponible se calculará a partir del resultado contable y se corregirá mediante la aplicación de las disposiciones establecidas, en este caso, en la normativa del régimen del IS que corresponda. Por lo tanto, de acuerdo a esta mecánica, los principales determinantes de la cuota a pagar serán las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal (temporales y/o permanentes), el tipo impositivo aplicable y las deducciones y bonificaciones a las que se pueda acoger cada empresa (siendo este aspecto el ámbito donde radican las ventajas que pudieran tener las empresas reguladas en base a un régimen u otro).

En la Tabla 2 se puede ver el esquema a seguir por las empresas para calcular la liquidación fiscal del IS, de tal manera que, partiendo del resultado contable, y tras la realización de operaciones extracontables y fiscales, se llega a determinar la cuota final que cada empresa tiene que pagar a la Hacienda Pública (o la cantidad que la Hacienda Pública le tiene que devolver). También se muestra cómo se determina el gasto contable del IS de acuerdo a lo establecido en la normativa contable.

Como se muestra en el esquema de liquidación fiscal del IS, el resultado contable se ve corregido por una serie de ajustes, reflejados en las diferencias permanentes y temporarias, que son consecuencia de las discrepancias entre los criterios contables y fiscales para la determinación del resultado.

TABLA 2. CÁLCULO DEL GASTO DEVENGADO Y DE LA CUOTA A PAGAR DEL IS

LIQUIDACIÓN FISCAL DEL IS	GASTO CONTABLE POR IS	
Resultado contable antes de impuestos (RCAI) (+/-) Ajustes extracontables: (+) Diferencias permanentes (-) Diferencias permanentes (+) Diferencias temporarias (DT) deducibles (origen) (-) Diferencias temporarias (DT) deducibles (reversión) (-) Diferencias temporarias (DT) imponibles (origen) (+) Diferencias temporarias (DT) imponible (reversión)	Impuesto corriente = CL Impuesto diferido: (+) t/g × DT deducibles (reversión) (+) t/g × DT imponibles (origen) (-) t/g × DT imponibles (reversión) (-) t/g × BI negativas (origen) (+) t/g × BI ejercicios anteriores (aplicación) (-) DyB del ejercicio pdte. aplicación (+) DyB ejer anteriores aplicadas en el actual	
= Base Imponible previa (-/+) Reducciones en BI previa (-) Compensación BI negativas ejerc. anteriores		
= Base Imponible (BI) (×) Tipo de Gravamen (t/g)		
= Cuota Integra (-) Deducciones y Bonificaciones (DyB)		
= Cuota Líquida (CL) (-) Retenciones e ingresos a cuenta		
= Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver (-) Pagos fraccionados		
= Cuota Diferencial (+) Incremento por pérdida de beneficios fiscales de ejercicios anteriores (+) Intereses de demora (+) Abono deducciones por insuficiencia de cuota		
= Líquido a ingresar o a devolver		
		= Gasto por IS: (6300) Impuesto corriente (6301) Impuesto diferido

Fuente: elaboración propia a partir de Omaña (2015).

Las diferencias permanentes se originan en el ejercicio corriente, sin que exista la posibilidad de que reviertan en liquidaciones futuras, mientras que las diferencias temporarias surgen en el ejercicio presente y pueden revertir en posteriores, dando lugar a activos o pasivos, según sean diferencias positivas o negativas, que se reconocerán en el Balance de la empresa y supondrán un menor o mayor pago futuro por el impuesto.

Por lo tanto, debido a la presencia de diferencias permanentes, diferencias temporarias, bases imponibles negativas y deducciones y bonificaciones el tipo de gravamen realmente soportado por las empresas no suele ser el aplicado en la declaración del IS. Por lo tanto, resulta de interés conocer la carga fiscal que efectivamente soportan las sociedades españolas.

4. LA PRESIÓN FISCAL EN LA EMPRESA

4.1. Medición de la presión fiscal: el tipo impositivo efectivo

Para poder cuantificar la presión fiscal soportada por las empresas españolas es necesario determinar algún indicador que sirva como referencia de esta. De la revisión de trabajos realizados anteriormente sobre este tema, como los de Fernández (2004), Calvé et al (2005), Fernández y Martínez (2006) o Romero et al (2009), se va a emplear el TIE a través del cual se establece la proporción entre la tributación y el beneficio del cual se ha derivado.

En este sentido, hay que indicar que la utilización del TIE como indicador de la presión fiscal se remonta a los años setenta del siglo pasado, cuando la normativa de la *Securities and Exchange Commission* (agencia federal estadounidense encargada de la supervisión de los mercados financieros) exigiera a las sociedades cotizadas la presentación de una conciliación entre los tipos impositivos nominales y los efectivamente soportados (Calvé et al, 2005).

Existen múltiples formulaciones para calcular el TIE, ya que esta magnitud puede ser entendida e interpretada de diferentes formas en función de los objetivos perseguidos. A continuación, se mencionan algunos de los diferentes tipos de TIE que se pueden calcular (Fernández, 2004):

- TIE Medio: mide la proporción del RCAI que representa el impuesto a pagar en un año determinado.
- TIE Marginal: mide la cantidad que un contribuyente debe pagar por la obtención de una unidad monetaria adicional de renta.
- TIE Total: cuando engloba la totalidad de los impuestos a los que está sometida la entidad empresarial.
- TIE Parcial: únicamente se refiere a un determinado tributo.

En cuanto a su definición, se puede distinguir entre TIE Contable y el TIE Fiscal en función de la naturaleza de los datos utilizados para su cálculo. De tal forma que, el TIE Contable se obtiene a partir del gasto devengado por IS, importe que surge de la aplicación del principio de devengo. Mientras que, el TIE Fiscal se

determina a partir de la cuota líquida, es decir, la cuantía efectivamente desembolsada en el ejercicio por el IS, esto es, se sigue un criterio de caja.

Teniendo en consideración las distintas tipologías propuestas, en este estudio se va a emplear un TIE Medio Parcial Contable. Puesto que, al tener como objetivo medir la presión fiscal que sufren las empresas españolas por el IS a lo largo de una serie de años se trata de un TIE Medio, es Parcial ya que se analiza únicamente el impuesto que grava los resultados empresariales y es un TIE Contable pues para su cálculo se utiliza la información contable. La fórmula empleada para determinar el TIE es la siguiente:

$$\text{TIE} = \frac{\text{Gasto por impuesto de sociedades}}{\text{RCAI}}$$

4.2. Características empresariales que inciden en la presión fiscal

En cuanto al efecto que pueden tener determinadas características asociadas a las empresas sobre la carga fiscal que soportan, las variables que suelen emplearse en la literatura previa son: el tamaño, la localización territorial y el sector de actividad.

El efecto del tamaño empresarial en el TIE

Son muchos los estudios que consideran el tamaño de la entidad como una variable condicionante de la presión fiscal empresarial. La vinculación entre el tamaño de las empresas y el TIE soportado se puede explicar por unos factores u otros en función de la dirección del signo de dicha relación:

- Relación positiva: a mayor tamaño mayor TIE soportado. Explicada a través de la teoría de los **costes políticos**.
- Relación negativa: a mayor tamaño menor TIE soportado. Explicada a través de la teoría del **poder político**.

La teoría de los costes políticos, desarrollada principalmente por Zimmerman (1983), considera que los impuestos son una parte de los costes políticos que asumen las empresas. Cuanto más grandes son las entidades mayor visibilidad

pública y éxito tienen, lo que les hace disfrutar de mayor rentabilidad y ganancias monopolísticas, esto las expone a mayores acciones regulatorias por parte del gobierno y crea expectativas de que deben asumir más responsabilidad social. De esta forma existiría una relación positiva entre el TIE y el tamaño, debido a la existencia de dichos costes políticos que se manifiestan en forma de más impuestos.

Frente a la teoría de los costes políticos se encuentra la teoría del poder político, desarrollada principalmente por Salamon y Siegfried (1977). Esta teoría argumenta que cuanto más grandes son las empresas menos TIE soportan por el IS, debido a que, al ser más grandes, disponen de mayores recursos que pueden destinar a: en primer lugar, influir a su favor en el proceso político; en segundo lugar, a desarrollar sistemas de planificación fiscal que minimicen la carga impositiva; y, en tercer lugar, a elaborar métodos contables que, de igual modo, minimicen la carga impositiva.

Por lo tanto, desde una perspectiva teórica es factible tanto una relación positiva como una relación negativa entre tamaño y TIE. En este sentido, los resultados obtenidos a nivel empírico son diversos. Así, y considerando únicamente estudios que analizan empresas españolas, se encuentra evidencia positiva en diversos trabajos entre los que se pueden mencionar el de Calvé et al (2005), para una muestra de empresas valencianas de reducida dimensión para los años 1992-1999, o el de Granados et al (2021), con datos referidos al período 2008-2015. Mientras que otras investigaciones como la de Monterrey y Sánchez (2010), para un período que abarca los años 2002-2006, encuentran una relación inversa entre tamaño y carga impositiva. En base a lo expuesto en los párrafos anteriores, la hipótesis a contrastar es la siguiente:

H1: Existe una relación entre el tamaño de las empresas y el TIE.

El efecto de la localización geográfica en el TIE

Los incentivos asimétricos provocados por los diferentes regímenes de tributación existentes en el territorio español pueden provocar la deslocalización de empresas o introducir un factor de competencia fiscal entre las diferentes CC.

AA. en su búsqueda por atraer nuevas inversiones. A este respecto, existe una rama literaria teórica del federalismo fiscal que analiza el ámbito de la competencia fiscal relativa al IS, que defiende que la competencia fiscal se produce cuando un gobierno subcentral utiliza el sistema tributario para atraer inversión y localizar empresas en su territorio (Granados et al, 2021).

Aunque, a primera vista, este estudio podría no tener ningún interés en casos como el español, en el que el tributo está centralizado, no obstante, como se ha indicado en el apartado anterior, la cesión de capacidad regulatoria y de la gestión del IS a los territorios forales (País Vasco y Navarra), así como la existencia de bonificaciones y deducciones especiales para los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla, hacen que sea interesante estudiar la posible existencia de diferencias significativas en el TIE por CC. AA.

Las investigaciones empíricas realizadas sobre esta cuestión obtienen evidencias de la existencia de diferencias en la tributación efectiva de las entidades que están ubicadas en distintas Comunidades. Entre estos estudios se pueden indicar los de Romero et al (2009) y Granados et al (2021), que analizando diferentes muestras de empresas para distintos períodos temporales encuentran que la localización geográfica incide en el TIE. También Molina (2012) y Martínez et al (2015), utilizando muestras de cooperativas españolas, observan que existe una diferencia a favor de las que tributan en un régimen foral de las que tributan en un régimen general. Teniendo en cuenta lo anterior, la hipótesis que se plantea es la siguiente:

H2: Existen diferencias significativas en el TIE por CC. AA.

El efecto del sector de actividad en el TIE

Las regulaciones específicas, el tratamiento fiscal diferenciado por sectores de actividad estratégicos concretos o para determinadas inversiones y las diferencias en las estructuras financieras y de producción entre los distintos sectores de actividad pueden dar lugar a TIEs diferentes, y en estas diferencias es donde radica el interés de este estudio.

De la misma forma en que la pertenencia a un sector productivo u otro puede determinar un TIE diferente, también la localización geográfica de la entidad puede producirla, ya que un mismo sector de actividad puede ser estratégico en una Comunidad, pero en otra no. Esto podría motivar el establecimiento de regulaciones o incentivos específicos para ciertos sectores en ciertas CC. AA., introduciendo así un factor de competencia fiscal en la lucha por atraer nuevas inversiones, produciendo incentivos asimétricos en algunas regiones y, finalmente, provocando la deslocalización de empresas de un determinado sector.

Entre los estudios que han analizado esta cuestión para muestras de entidades españolas que encuentran la existencia de diferencias en la carga fiscal dependiendo de la actividad que realizan se puede mencionar el de Granados et al (2021), concluyen que aquellos sectores con mayores niveles de capitalización registran TIE más bajos y que aquellos más intensivos en mano de obra tienen TIE más altos. También Romero et al (2009) muestran que las entidades con mayor presión fiscal son las del sector de la construcción, comercio y hostelería, mientras que las del sector de fabricación de muebles, el transporte terrestre y la industria textil y química soportan un menor TIE. Sin embargo, Omaña (2015) no encuentra diferencias muy significativas entre sectores de actividad para una muestra de empresas españolas en el período 2008-2013. De acuerdo a lo indicado, la hipótesis que se propone contrastar al respecto es la siguiente:

H3: Existen diferencias significativas en el TIE por sectores de actividad.

Además, es oportuno indicar que en la mayoría de trabajos empíricos también se incluyen otras variables representativas de la situación económico-financiera de las entidades que tienen influencia sobre la presión fiscal empresarial, entre las que destacan el endeudamiento, la rentabilidad o la intensidad de capital, estos factores no se analizan en este trabajo.

5. ANÁLISIS EMPÍRICO DE LA PRESIÓN FISCAL SOPORTADA POR LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS

El análisis empírico del trabajo tiene como objetivo principal estudiar la presión fiscal, medida a través del TIE, soportada por las empresas españolas en función de su localización geográfica, el sector de actividad y el tamaño empresarial.

El trabajo realizado abarca un horizonte temporal de 5 años, que comprende los ejercicios económicos 2015 a 2019, ambos incluidos. Se ha decidido comenzar el estudio en el ejercicio 2015 por ser el año de entrada en vigor de la actual Ley del Impuesto de Sociedades; y hasta 2019 por ser el último ejercicio en el que se encontraban actualizados y completos los datos de un número suficiente de empresas susceptibles de ser integradas en la muestra. De esta forma se ha obtenido una muestra estadística con valores lo suficientemente homogéneos y coherentes.

5.1. Construcción de la muestra y variables

La muestra que se ha utilizado para la realización del estudio ha sido obtenida de la base de datos SABI (acrónimo de Sistema de Análisis de Balances Ibéricos), a la que está suscrita la Universidad de Valladolid, y la cual contiene información financiera de más de 3 millones de empresas españolas y portuguesas.

La muestra se seleccionó a partir de todas las entidades ubicadas en territorio español y que, además, cumplieran con los siguientes requisitos:

- Forma jurídica: Sociedad Anónima y Sociedad Limitada.
- Formato cuentas: PGC 2007 normal y PGC abreviado.
- Sólo empresas activas.

En esta primera selección se obtuvo una muestra de 207.577 empresas. Posteriormente, se excluyeron todas aquellas sociedades que no disponían de información sobre alguna de las variables utilizadas para realizar el estudio en alguno de los seis años considerados (2015 – 2019), así como las que durante

este mismo período no presentan las cuentas anuales en el mismo formato ni tuvieran la misma forma jurídica, lo que dio como resultado una muestra compuesta por 27.942 sociedades.

A continuación, y en la misma línea que otros estudios que utilizan el TIE para analizar la presión fiscal (Fonseca–Díaz et al, 2019; Monterrey y Sánchez, 2020; entre otros) fue necesario eliminar de la muestra, en aras de facilitar el análisis de los datos y evitar la incongruencia de posibles resultados que pudieran no tener una explicación lógica desde el punto de vista económico y fiscal, aquellas entidades que cumplen con alguno de los siguientes requisitos:

- Fondos Propios negativos o nulos, que son un indicador de la posible quiebra de una empresa, para evitar problemas en la interpretación de los resultados obtenidos.
- Importe Neto de la Cifra de Negocios nulo. De esta manera eliminamos las empresas que no hayan tenido actividad en alguno de los años.
- RCAI e Impuestos sobre beneficios nulo o negativo, pues estas dos situaciones podrían no estar mostrando la presión fiscal soportada por las entidades. Pues en el supuesto de que el RCAI fuera negativo y el gasto por impuesto positivo supondría tener un TIE negativo, y si ambas magnitudes fueran negativas el TIE que se obtiene sería positivo, pero no estaría mostrando la realidad, ya que en este caso la empresa no está soportando ninguna presión fiscal.

Por último, y tras la depuración anteriormente expuesta, se ha calculado el TIE de cada empresa para cada año y se ha añadido la media del TIE para todo el período 2015–2019, ya que no se disponía originalmente de esta variable.

Tras este proceso, la muestra definitiva objeto de estudio está compuesta por un total de 22.824 sociedades españolas.

Las variables que se han utilizado para la realización del estudio se recogen en la Tabla 3.

TABLA 3. VARIABLES UTILIZADAS EN EL ESTUDIO

VARIABLE	DESCRIPCIÓN
TIE	Impuesto sobre beneficios / RCAI
Tamaño	Reducida dimensión; Normales
Localización geográfica	Andalucía; Aragón; Asturias; Baleares; Canarias; Cantabria; Castilla y León; Castilla - La Mancha; Cataluña; Ceuta; Comunidad Valenciana; Extremadura; Galicia; La Rioja; Madrid; Melilla; Región de Murcia; Navarra; País Vasco
Sector de actividad	Códigos CNAE - 2009

Fuente: elaboración propia.

Como se ha comentado en epígrafes anteriores, la variable **TIE** seleccionada para realizar el estudio ha sido el TIE Medio Parcial Contable, definido como el cociente del Gasto por impuesto sobre sociedades entre el RCAI. Este criterio coincide con el ya utilizado en múltiples estudios, artículos y trabajos relacionados con el análisis que se ha realizado respecto a la presión fiscal de las empresas en España (Romero et al, 2009; Fonseca-Díaz et al, 2019; Granados et al, 2021, entre muchos otros).

La variable **Tamaño** permite desglosar a las empresas en “Normales” y de “Reducida dimensión”. Para hacer esta clasificación se ha optado por seguir el criterio que establece el PGC para la formulación de la Cuentas Anuales Normales o Abreviadas. Es decir, las empresas de “Reducida dimensión” son aquellas que cumplen los requisitos establecidos en el PGC para elaborar balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria abreviadas, y las “Normales” las que cumplen las condiciones para elaborar balance, cuanta de pérdidas y ganancias y memoria normales⁸. Consecuencia de esto, y, como se ha indicado anteriormente, las empresas de la muestra final mantienen en todos los ejercicios económicos estudiados el mismo formato de cuentas anuales.

⁸ Es decir, en empresas de “reducida dimensión” se incluyen aquellas que, durante dos ejercicios consecutivos, reúnan a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas de activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros.
- b) Que el Importe Neto de la Cifra de Negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

La variable **Localización geográfica** permite localizar la ubicación geográfica de cada empresa, para analizar las implicaciones fiscales que tiene la decisión empresarial de localizarse en una CC. AA. u otra, en función de los incentivos que tienen para las entidades unos regímenes fiscales u otros.

La variable **Sector de actividad** es útil para analizar qué sectores de la economía pueden obtener algún beneficio fiscal y a través de qué régimen, debido a que es frecuente que las normas fiscales contemplen tratamientos diferenciados hacia sectores estratégicos. Para la descripción se ha seguido la clasificación CNAE 2009 (Código Nacional de Actividades Económicas) a 2 dígitos, considerando la clasificación primaria que viene determinada en la base de datos.

5.2. Metodología

Con el objeto de efectuar una primera aproximación a los efectos que se presupone que tienen determinadas características empresariales sobre el TIE, se ha procedido a analizar los estadísticos descriptivos que se han obtenido para el TIE en función del tamaño, localización geográfica y sector de actividad.

Para reforzar los resultados que proporciona el análisis descriptivo y siguiendo los trabajos de Martínez et al (2015) y Granados et al (2021) se procede a la aplicación de métodos univariantes que se basan en modelos de análisis de la varianza o ANOVA de un factor. Los modelos ANOVA se configuran como un método de contraste de hipótesis en el que se compara si son iguales las medias de los niveles o subgrupos poblacionales de clasificación de una variable independiente o factor (que en nuestro caso sería cada una de las categorías en que se ha subdividido cada característica empresarial), respecto de una variable dependiente cuantitativa (el TIE soportada por las sociedades de la muestra).

En la aplicación de esta técnica se ha utilizado el paquete estadístico Statgraphics Centurion XVIII. A la hora de realizar el ANOVA se descompone la varianza de cada variable en dos componentes, un componente entre niveles o grupos y otro dentro de los grupos o intragrupos. El programa facilita el resultado

del test F-ratio (calculado como un cociente en el que el numerador es la estimación entre grupos y el denominador es la estimación intragrupos) cuyo p-valor asociado indica si las medias son significativamente diferentes a un nivel de confianza predeterminado (si el p-valor próximo a 0 significa que existen diferencias significativas entre las medias de los subgrupos estudiados). En el caso de que los resultados del ANOVA indiquen que las medias sean significativamente diferentes, las pruebas de rangos múltiples van a señalar cuáles son los sectores de actividad, CC. AA. o dimensión empresarial que difieren entre sí. Para ello se establece un límite superior y un límite inferior en el que se incluye la media de cada intervalo, basado en el procedimiento de menores diferencias significativas de Fisher (LSD), construido de forma que, si dos medias son iguales, sus rangos se solaparían el 95% de las veces.

Adicionalmente, también se ha optado por el empleo de la prueba no paramétrica de Kruskal-Wallis, en la que se realizan los contrastes de igualdad entre los niveles del factor sobre las medianas de los subgrupos, lo que permite relajar el cumplimiento de los requisitos exigidos para los contrastes que se efectúan sobre la media (que requiere que las variables cumplan las hipótesis de independencia, de normalidad y de homoscedasticidad). En el test de Kruskal-Wallis se ordenan todas las observaciones de menor a mayor, calculando el rango medio para los datos en cada nivel, con el objeto de contrastar la hipótesis nula de que sean iguales las medianas de la variable en cada uno de los niveles planteados para la variable que representa la característica empresarial. Si la hipótesis de igualdad de medianas es cierta, es de esperar que el rango promedio sea aproximadamente igual para los subgrupos, mientras que, cuando dichos promedios sean muy diferentes, es un indicio de que hay diferencias entre algunas medianas.

5.3. Descripción de la muestra

En la Tabla 4 se recoge la distribución de las empresas por CC. AA., desglosándose, además, entre empresas de “Reducida dimensión” y “normales”. Igualmente, el Gráfico 1 muestra la distribución de las empresas de la muestra

entre las diferentes regiones, pero de una manera más gráfica y visual, situando en un mapa de España el número de empresas radicadas en cada región y coloreando a éstas en función de las empresas que tengan, de tal modo que cuantas más empresas tenga una región esta tendrá un color más intenso.

TABLA 4. DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA POR CC. AA. Y TAMAÑO

Comunidad Autónoma	REDUCIDA DIMENSION		NORMALES		TOTAL	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Andalucía	2.060	10,78%	322	8,67%	2.382	10,44%
Aragón	591	3,09%	137	3,69%	728	3,19%
Asturias	234	1,22%	52	1,40%	286	1,25%
Baleares	749	3,92%	64	1,72%	813	3,56%
Canarias	509	2,66%	110	2,96%	619	2,71%
Cantabria	172	0,90%	31	0,83%	203	0,89%
Castilla y León	1.156	6,05%	157	4,23%	1.313	5,75%
Castilla - La Mancha	950	4,97%	123	3,31%	1.073	4,70%
Cataluña	4.702	24,60%	768	20,68%	5.470	23,97%
Ceuta	15	0,08%	2	0,05%	17	0,07%
Comunidad Valenciana	1.884	9,86%	452	12,17%	2.336	10,23%
Extremadura	314	1,64%	61	1,64%	375	1,64%
Galicia	1.003	5,25%	225	6,06%	1.228	5,38%
La Rioja	254	1,33%	45	1,21%	299	1,31%
Comunidad de Madrid	3.026	15,83%	711	19,15%	3.737	16,37%
Melilla	5	0,03%	2	0,05%	7	0,03%
Región de Murcia	864	4,52%	154	4,15%	1.018	4,46%
Navarra	154	0,81%	91	2,45%	245	1,07%
País Vasco	469	2,45%	206	5,55%	675	2,96%
Totales	19.111	100%	3.713	100%	22.824	100%

Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Atendiendo a estos parámetros se puede observar que la CC. AA. que más empresas abarca es Cataluña, con el 24% del total. Además, también es la que más empresas normales (21%) y de reducida dimensión (25%) contiene. Tras Cataluña, también destacan la Comunidad de Madrid, con el 16% del total de las empresas de la muestra, Andalucía y la Comunidad Valenciana, ambas con el 10%.

GRÁFICO 1. DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA POR CC. AA.



Fuente: elaboración propia.

En cuanto a las CC. AA. en las que hay menos representación de entidades, aparte de Ceuta y Melilla, están Asturias, Cantabria, Extremadura, La Rioja y Navarra, todas con menos del 2% de empresas de la muestra cada una, y sin llegar todas juntas al 7% del total. Por último, cabe indicar que en Castilla y León se encuentran el 5,75% de las entidades de la muestra, destacando el hecho de que el 88% (1.156 de 1.313) del total de las empresas ubicadas en esta región son de “Reducida dimensión”.

Este primer análisis de la muestra nos arroja una clara y demoledora realidad del tejido empresarial de España, ya que cuatro CC. AA. abarcan el 60% del tejido empresarial de nuestra muestra (y verosíblemente extrapolable a la realidad), y solamente Cataluña y Madrid abarcaría 40%.

La distribución de la muestra por sectores de actividad, según el CNAE-2009 dos dígitos, se presenta en la Tabla 5. Como se puede observar, casi la mitad de las empresas de la muestra se incluyen en las actividades de comercio (30,21%) e

industria manufacturera (17,12%), mostrando también un fiel reflejo de lo que es la estructura empresarial española.

TABLA 5. DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA POR SECTORES DE ACTIVIDAD

ACTIVIDAD PRINCIPAL CNAE	N	%
Actividades administrativas y servicios auxiliares	838	3,67%
Actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento	343	1,50%
Actividades financieras y de seguros	406	1,78%
Actividades inmobiliarias	1.511	6,62%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	1.672	7,33%
Actividades sanitarias y de servicios sociales	586	2,57%
Administración pública y defensa; seguridad social obligatoria	2	0,01%
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	805	3,53%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos de motor y motocicletas	6.895	30,21%
Construcción	1.952	8,55%
Educación	213	0,93%
Hostelería	1.054	4,62%
Industria manufacturera	3.908	17,12%
Industrias extractivas	94	0,41%
Información y comunicaciones	572	2,51%
Otros servicios	175	0,77%
Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación	184	0,81%
Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado	434	1,90%
Transporte y almacenamiento	1.180	5,17%
Totales	22.824	100%

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de SABI.

Asimismo, es importante destacar el hecho de que los sectores “Educación”, “Industrias extractivas”, “Otros servicios”, y “Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación” tienen una aportación en la muestra inferior al 1%, aun englobando todos ellos un número de entidades significativo (valores próximos o superiores a cien).

Con muy poca participación encontramos la actividad “Administración pública y defensa; seguridad social obligatoria” que comprende solamente dos entidades, por lo que, dada su escasa representación, en el análisis relacionado con sectores de actividad, se va a suprimir esta actividad.

6. ANÁLISIS DE RESULTADOS

En este apartado se recogen los resultados obtenidos siguiendo la metodología empleada con la finalidad de contrastar las hipótesis planteadas.

En primer lugar, y antes de analizar la influencia del TIE en las características empresariales indicadas, en la Tabla 6 se recogen los estadísticos descriptivos del TIE de cada año considerado en el estudio y del promedio del periodo.

TABLA 6. ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS DEL TIE PERIODO 2015-2019

	TIE 2015	TIE 2016	TIE 2017	TIE 2018	TIE 2019	Promedio TIE 2015-2019
Media	25,89%	26,08%	25,12%	25,16%	25,42%	25,54%
Media recortada 5%	24,98%	24,50%	24,45%	24,42%	24,31%	24,79%
Mediana	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%
Cuartil inferior	24,09%	23,69%	23,62%	23,50%	23,34%	23,66%
Cuartil superior	26,66%	25,07%	25,04%	25,06%	25,06%	25,63%
Desviación estándar	0,1765	0,3115	0,1421	0,1979	0,3259	0,1179
Sesgo estandarizado	1798,15	1680,66	1506,44	3865,44	3917,72	1170,88
Curtosis estandarizada	40790,5	26573,5	28574,2	184693,	161798,	19845,0

Fuente: elaboración propia.

Los estadísticos descriptivos muestran que el promedio del TIE en los dos años considerados es ligeramente más elevado, lo que puede ser debido al cambio de legislación, ya que el tipo nominal del IS en el año 2015 era de un 28%. Los valores que se obtienen para la media recortada reflejan una tendencia decreciente a lo largo de los años, con porcentajes impositivos inferiores al tipo nominal.

Otro hecho a destacar, es que la mediana en todos los períodos siempre se sitúa en el 25%, y el cuartil superior alcanza un valor similar al tipo nominal a partir de 2016, lo que indica que solamente el 25% de las empresas de la muestra soportan un TIE superior al tipo impositivo nominal.

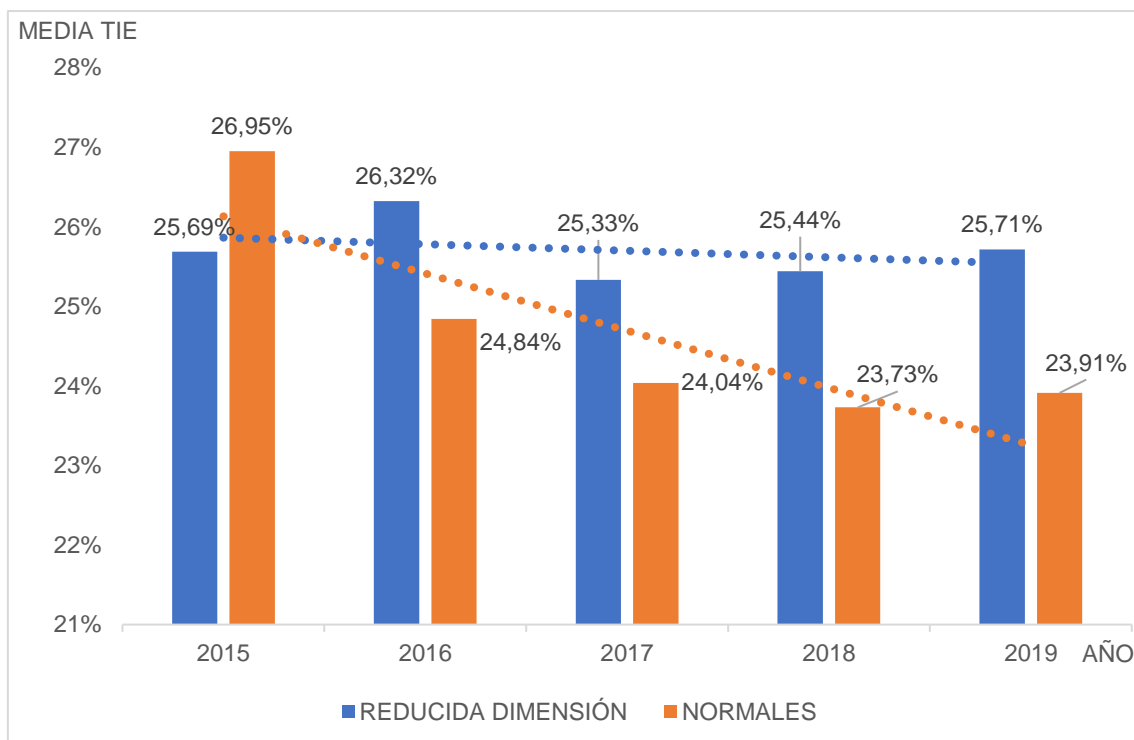
Además, cabe reseñar que los valores del sesgo estandarizado y de la curtosis estandarizada están fuera del rango (-2, 2) lo que apunta a desviaciones significativas de la normalidad.

6.1. Análisis del TIE por tamaño de la entidad

En este epígrafe se procederá a contrastar la hipótesis **H1**: *Existe una relación entre el tamaño de las empresas y el TIE.*

En el Gráfico 2 se puede ver la evolución de la media del TIE soportado por las empresas Normales y de Reducida dimensión durante el período 2015-2019. Adicionalmente se ha trazado una línea de tendencia para facilitar el análisis y las conclusiones obtenidas.

GRÁFICO 2. EVOLUCIÓN DEL TIE SOPORTADO SEGÚN TAMAÑO (2015-2019)



Fuente: elaboración propia.

En todos los años del período estudiado el TIE soportado por las empresas de Reducida dimensión es significativamente mayor que el soportado por las empresas Normales, excepto el año 2015 que puede ser debido a la entrada en vigor de la LIS que establece que las empresas de Reducida dimensión parte de la base imponible hasta 300.000 € tributan al 25%, mientras que para las Normales el nominal es del 28%. En concreto, la presión fiscal soportada por las entidades más grandes es un 1,29% menor con respecto a las empresas de Reducida dimensión para el año en que menos diferencia hay (año 2017) y un

1,80% en el ejercicio donde mayor diferencia se puede observar (año 2019). Esta diferencia también se obtiene para el promedio del TIE del período 2015-2019 (Tabla 8), que en las entidades más pequeñas se sitúa en el 25,70% mientras que en las Normales es del 24,69%.

Además, se puede ver cómo en las empresas de Reducida dimensión el TIE soportado se estabiliza en torno al 26%, mientras que la línea de tendencia de las empresas Normales tiene una pendiente notablemente descendiente para este período de 5 años, lo que nos indica que cada año que pasa el TIE soportado por estas va disminuyendo.

Con el fin de contrastar los resultados anteriores, se realiza el ANOVA de un factor y el test de Kruskal-Wallis para contrastar si el tamaño tiene incidencia en el promedio del TIE para el período 2015-2019. De acuerdo con los niveles de significación obtenidos en la Tabla 7 se puede afirmar que el TIE es diferente para las dos dimensiones empresariales consideradas.

TABLA 7. ANOVA Y KRUSKAL–WALLIS DEL EFECTO TAMAÑO SOBRE EL PROMEDIO TIE 2015-2019

	ANOVA		Kruskal-Wallis	
	Razón-F	Valor-P	Razón-F	Valor-P
Tamaño	22,57***	0,0000	88,14***	0,0000

(***, ** y * representan valores estadísticamente significativos a niveles del 1%, 5% y 10%, respectivamente)

Fuente: elaboración propia a partir de los resultados de Statgraphics.

Complementariamente al ANOVA, se ha realizado la prueba de rangos múltiples que permite identificar diferencias estadísticamente significativas en los grupos. Como se ha indicado anteriormente, el procedimiento utilizado es el de diferencia mínima significativa (LSD) de Fisher. Los grupos que presentan diferencias serán aquellos en los que no compartan una misma columna de X, con un riesgo del 5%. Lógicamente, para el caso de la variable tamaño se distinguen dos grupos homogéneos para cada una de las categorías: Normales y Reducida dimensión, presentando valores inferiores en el TIE las sociedades normales, como se puede ver en la Tabla 8.

TABLA 8. PRUEBA DE RANGOS MÚLTIPLES PARA EL TAMAÑO EMPRESARIAL

Tamaño	Media	Grupos homogéneos
Normales	0,2469	X
Reducida dimensión	0,2569	X

Fuente: elaboración propia a partir de los resultados de Statgraphics.

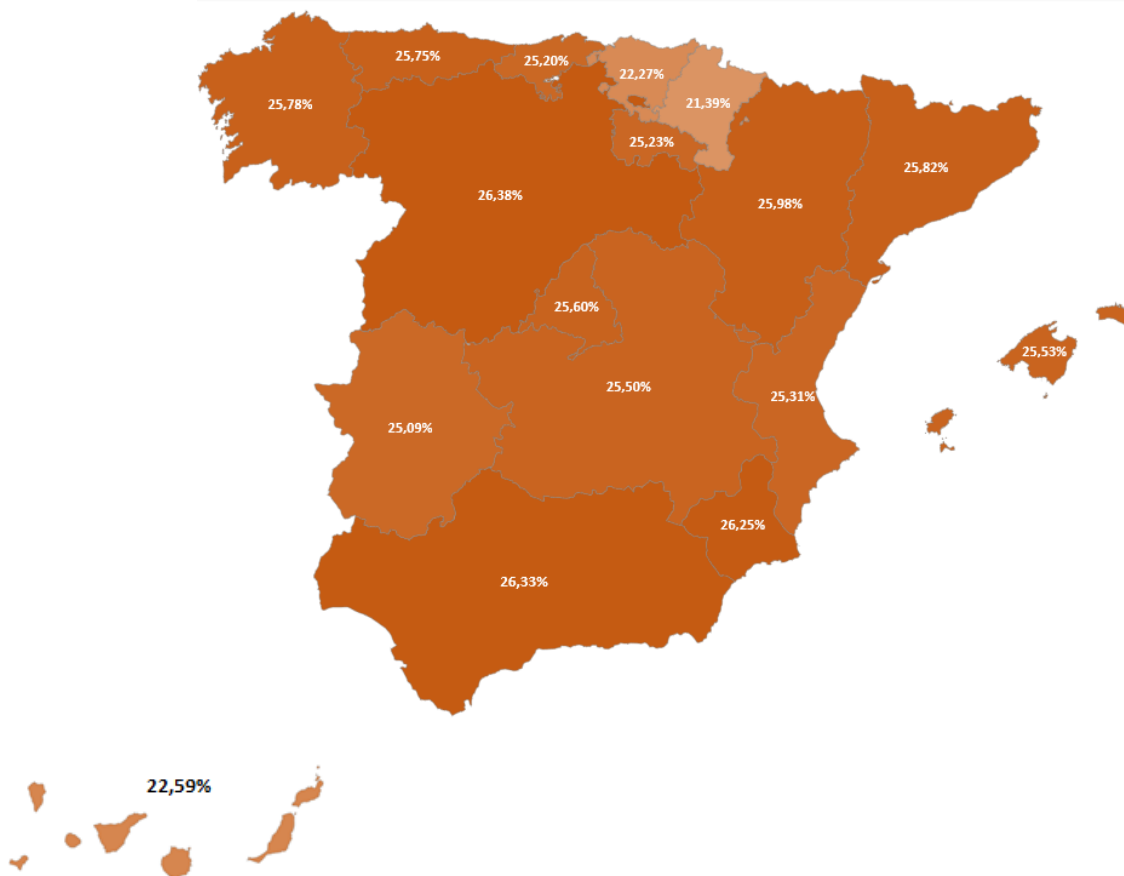
Este escenario demuestra, efectivamente, que existe relación entre el tamaño de las empresas y el TIE del IS soportado, concretamente una relación negativa (cuanto mayor es la empresa, menos TIE soporta). Esta vinculación se apoyaría en la teoría del poder político, anteriormente expuesta, que sustenta que las grandes empresas disponen de más medios para realizar una adecuada planificación fiscal que redundaría en un mejor aprovechamiento de los incentivos vigentes. Por otro lado, la realización de determinadas inversiones en actividades que dan derecho a deducciones requiere de cuantiosos recursos y, por tanto, se suele dar más en grandes compañías. Este resultado está en la misma línea que el obtenido en otros estudios como los de Calvé et al (2005), Fonseca-Díez et al (2019) o Granados et al (2021).

6.2. Análisis del TIE por localización geográfica

Con la segunda hipótesis propuesta, **H2: Existen diferencias significativas en el TIE por CC. AA.**, se pretende observar las diferencias existentes en la presión fiscal soportada por las empresas de las distintas CC. AA., para poder así cuantificar los beneficios o perjuicios entre las regiones que obedecen al régimen de tributación general y las que gozan de una fiscalidad especial, como es el caso del País Vasco, Navarra, Canarias, Ceuta y Melilla.

El Gráfico 3 muestra de una forma visual el promedio del TIE soportado del período 2015-2019 por las empresas que se ubican en cada CC. AA., de tal manera que a mayor presión fiscal la Comunidad tendrá un color más intenso. Las medias del TIE 2015-2019 también se recogen en la Tabla 9.

GRÁFICO 3. MEDIA TIE POR CC. AA. PARA EL PERÍODO 2015-2019



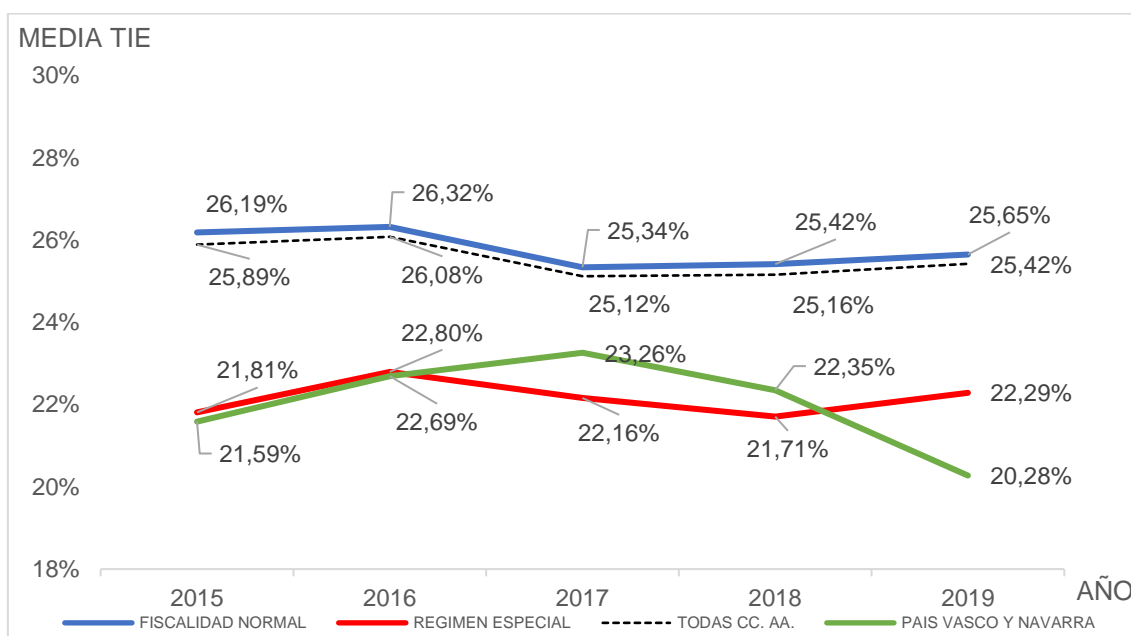
Fuente: elaboración propia.

A simple vista se puede comprobar que los territorios que gozan de una menor tributación son aquellos en los que están establecidos regímenes especiales: País Vasco, Navarra y Canarias, con un TIE del 22,27%, 21,39% y 22,59% respectivamente. En las Comunidades que las entidades tributan por el régimen general destacan Castilla y León, Andalucía y Murcia con promedios de TIE superiores al 26%, también en el resto de regiones es elevada la presión pues la media del TIE del período se sitúa en valores superiores al tipo nominal.

A continuación, en el Gráfico 4, en lugar de hacer un análisis directamente por CC. AA., se representa la evolución del TIE de cada régimen fiscal. A través de este gráfico se puede constatar que las Comunidades acogidas a regímenes tributarios distintos al general soportan una menor presión fiscal. Así, la media del TIE del conjunto de España se mantiene estable entorno al 25% durante todo el período estudiado, por encima se ubican las Comunidades sujetas al régimen

fiscal general, situándose el promedio del TIE alrededor del 26%, y por debajo se emplazan el País Vasco y Navarra, entre el 20% del año 2019 y el 23% en el año 2017, que es el año con mayor presión fiscal soportada. Por último, observamos que las regiones con fiscalidad especial (Canarias, Ceuta y Melilla) alcanzan un promedio del TIE en torno al 21% y 22% durante todo el horizonte temporal estudiado, cumpliéndose así el objetivo perseguido de disminuir la presión fiscal de estas regiones para hacerlas más competitivas debido a las dificultades a las que se encuentran debido a su situación geográfica.

GRÁFICO 4. EVOLUCIÓN DEL PROMEDIO DEL TIE POR RÉGIMENES DE TRIBUTACIÓN (2015-2019)



Fuente: elaboración propia.

Si se enfoca la cuestión en el análisis de la competencia fiscal entre Comunidades, resulta especialmente interesante el estudio comparativo entre los territorios forales (País Vasco y Navarra) y sus comunidades limítrofes y no limítrofes, con la finalidad de comprobar si el hecho de ser limítrofe a las regiones con un régimen especial incide de una manera más notable en el TIE. Lo cual podría tener su explicación en la fuerte competencia fiscal que tienen las diferentes regiones por atraer inversión a sus territorios, tal y como argumentan Romero et al (2009).

El promedio del TIE para el período 2015-2019 para las diferentes CC. AA. se muestra en la Tabla 9, junto con el promedio del TIE conjunto para el País Vasco y Navarra y las CC. AA. limítrofes y no limítrofes a estas.

TABLA 9. MEDIA TIE POR CC. AA. FORALES, SUS LIMÍTROFES Y NO LIMÍTROFES

	MEDIA TIE 2015 - 2019
Aragón	25,98%
Asturias	25,75%
Cantabria	25,20%
Castilla y León	26,38%
La Rioja	25,23%
Andalucía	26,33%
Asturias	25,75%
Castilla-La Mancha	25,50%
Cataluña	25,82%
Comunidad Valenciana	25,31%
Extremadura	25,09%
Galicia	25,78%
Madrid	25,60%
Murcia	26,25%
Navarra	21,39%
País Vasco	22,27%

PAIS VASCO Y NAVARRA
22,03%

CC. AA. LIMITROFES
26,01%

CC. AA. NO LIMITROFES
25,76%

Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Los resultados obtenidos para el estudio realizado por CC. AA. son muy esclarecedores respecto a la ventaja fiscal de la que gozan País Vasco y Navarra a través de su régimen especial. Como se puede ver el promedio del TIE soportado por el País Vasco y Navarra es del 22,03%, mientras que las Comunidades limítrofes y no limítrofes soportan una presión fiscal superior, un 3,98% y un 3,73% respectivamente. Por lo tanto, se verifica que la presión fiscal

soportada por las regiones no limítrofes es inferior a la soportada por las comunidades limítrofes.

En consecuencia, la normativa fiscal de las regiones forales es más ventajosa fiscalmente que la del régimen general, produciéndose con ello una notable ventaja para las empresas afincadas en las Comunidades Forales con respecto a las empresas domiciliadas en sus comunidades limítrofes. Esta situación, por lo tanto, otorga un incentivo a las empresas sitas en el País Vasco y Navarra, lo que supone una ventaja competitiva, pudiéndose llegar a producir una absorción de entidades por parte de estas Comunidades, debido al incentivo fiscal que las Comunidades limítrofes son incapaces de contrarrestar dado que no cuentan con la capacidad legislativa para modificar la tributación de las empresas ubicadas en su territorio.

Adicionalmente, se realiza la prueba ANOVA y el test de Kruskal-Wallis del promedio del TIE para el período 2015-2019 por CC. AA. Como se observa en la Tabla 10 el nivel de significatividad es muy bajo, lo que supone la existencia de diferencias estadísticamente significativas entre las distintas CC. AA. para el promedio del TIE soportado, corroborando los resultados que se desprende del análisis descriptivo.

TABLA 10. ANOVA Y KRUSKAL – WALLIS DEL EFECTO LOCALIZACIÓN GEOGRÁFICA SOBRE EL PROMEDIO TIE 2015-2019

	ANOVA		Kruskal-Wallis	
	Razón-F	Valor-P	Razón-F	Valor-P
Tamaño	9,31***	0,0000	1051,35***	0,0000

(***, ** y * representan valores estadísticamente significativos a niveles del 1%, 5% y 10%, respectivamente)

Fuente: elaboración propia a partir de los resultados de Statgraphics.

Para determinar las diferencias entre Comunidades se analizan los resultados obtenidos para la prueba de rangos múltiples que se recogen en la Tabla 11. Se pueden distinguir tres grupos: el que engloba a las ciudades de Ceuta y Melilla que presentan el menor promedio de TIE soportado, las regiones con regímenes fiscales singulares (País Vasco, Navarra y Canarias) que soportan un TIE en torno al 22% y el resto de Comunidades reguladas por el régimen general. En este último grupo también se observan diferencias entre Comunidades, en

concreto la Comunidad Valenciana y Madrid con las regiones que más presión fiscal soportan las empresas ubicadas en ellas, que como se ha indicado anteriormente son Murcia, Andalucía y Castilla y León.

TABLA 11. PRUEBA DE RANGOS MÚLTIPLES PARA LA LOCALIZACIÓN GEOGRÁFICA

Comunidad Autónoma	Media	Grupos homogéneos
Ceuta	0,1440	X
Melilla	0,1816	XXXXX
Navarra	0,2139	X
País Vasco	0,2226	X
Canarias	0,2258	X
Extremadura	0,2508	XXX
Cantabria	0,2519	XXX
La Rioja	0,2523	XXX
Comunidad Valenciana	0,2531	X
Castilla-La Mancha	0,2549	XXX
Baleares	0,2552	XXX
Madrid	0,2559	XX
Asturias	0,2574	XXX
Galicia	0,2578	XXX
Cataluña	0,2581	XXX
Aragón	0,2598	XXX
Murcia	0,2625	XX
Andalucía	0,2633	X
Castilla y León	0,2638	X

Fuente: elaboración propia a partir de los resultados de Statgraphics.

De acuerdo a los resultados obtenidos se puede indicar que existen diferencias en el TIE entre las CC. AA., siendo las regiones que disfrutan de regímenes fiscales especiales las que presentan una menor tributación, coincidiendo con los estudios de Romero et al (2009) y Omaña (2015). En el caso de las Comunidades en régimen general no se encuentran diferencias estadísticamente significativas, en las que los promedios del TIE varían en un intervalo ligeramente superior a un punto porcentual. Por lo tanto, la diferente presión fiscal que soportan las empresas ubicadas en las CC. AA. es un factor que puede tener incidencia en la toma de decisiones empresariales.

Diferencias por tamaño y localización geográfica

Para completar el análisis de la hipótesis planteada sobre la existencia de diferencias en el TIE por CC. AA., se procede a estudiar si las diferencias en la presión fiscal por regiones se presentan también en las empresas de reducida dimensión y en las normales.

En la Tabla 12 se muestra la media de la variable TIE por tamaño empresarial en cada CC. AA. para el período 2015 – 2019. Los datos se presentan por orden alfabético de las CC. AA. Además, para facilitar el análisis se han añadido tres columnas (una para las empresas de reducida dimensión, otra para las normales y otra para el total) en las que se puede observar la posición que cada CC. AA. ocupa en la clasificación de mayor a menor presión fiscal soportada.

TABLA 12. PROMEDIO DEL TIE POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y TAMAÑO PARA EL PERÍODO 2015 – 2019

	Reducida dimensión		Normales		Total muestra	
	Promedio TIE	Puesto	Promedio TIE	Puesto	Promedio TIE	Puesto
Andalucía	26,44%	3	25,65%	3	26,33%	2
Aragón	26,36%	4	24,37%	12	25,98%	4
Asturias	26,00%	7	24,58%	8	25,75%	7
Baleares	25,76%	8	22,83%	15	25,53%	9
Canarias	23,71%	15	17,40%	18	22,59%	15
Cantabria	25,35%	12	24,36%	13	25,20%	13
Castilla y León	26,59%	1	24,84%	5	26,38%	1
Castilla-La Mancha	25,63%	9	24,49%	10	25,50%	10
Cataluña	26,04%	5	24,42%	11	25,82%	5
Ceuta	14,62%	19	12,73%	19	14,40%	19
Com. Valenciana	25,42%	10	24,84%	5	25,31%	11
Extremadura	25,19%	13	24,56%	9	25,09%	14
Galicia	26,01%	6	24,74%	7	25,78%	6
La Rioja	24,90%	14	27,08%	1	25,23%	12
Madrid	25,41%	11	26,41%	2	25,60%	8
Melilla	17,90%	18	18,84%	17	18,17%	18
Murcia	26,45%	2	25,17%	4	26,25%	3
Navarra	21,49%	17	21,22%	16	21,39%	17
País Vasco	21,69%	16	23,59%	14	22,27%	16
Totales	25,70%		24,69%		25,54%	

Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

Adicionalmente, en la Tabla 13 se ve la diferencia existente en cada CC. AA. entre el TIE soportado por las empresas normales y de reducida dimensión.

TABLA 13. DIFERENCIA PORCENTUAL ENTRE EMPRESAS NORMALES Y DE REDUCIDA DIMENSION POR CC. AA.

	% TIE SOPORTADO REDUCIDA DIMENSION	% TIE SOPORTADO NORMALES	DIFERENCIA %
Andalucía	26,44%	25,65%	0,79%
Aragón	26,36%	24,37%	1,99%
Asturias	26,00%	24,58%	1,42%
Baleares	25,76%	22,83%	2,93%
Canarias	23,71%	17,40%	6,31%
Cantabria	25,35%	24,36%	0,99%
Castilla y León	26,59%	24,84%	1,75%
Castilla - La Mancha	25,63%	24,49%	1,14%
Cataluña	26,04%	24,42%	1,62%
Ceuta	14,62%	12,73%	1,89%
Comunidad Valenciana	25,42%	24,84%	0,58%
Extremadura	25,19%	24,56%	0,63%
Galicia	26,01%	24,74%	1,27%
La Rioja	24,90%	27,08%	-2,18%
Comunidad de Madrid	25,41%	26,41%	-1,00%
Melilla	17,90%	18,84%	-0,94%
Región de Murcia	26,45%	25,17%	1,28%
Navarra	21,49%	21,22%	0,27%
País Vasco	21,69%	23,59%	-1,90%
Todas las CC. AA.	25,70%	24,69%	1,01%

Fuente: elaboración propia a partir de datos de SABI.

El estudio realizado por tamaño y CC. AA. permite corroborar los resultados obtenidos anteriormente, las regiones que presentan una menor tributación, tanto para las empresas normales como para las de reducida dimensión (y, lógicamente, para la totalidad), son Canarias, Ceuta, Melilla, País Vasco y Navarra; es decir, los territorios que gozan, por una razón u otra razón, de un régimen fiscal especial.

Por otro lado, cabe destacar el caso de Aragón, que, siendo una de las Comunidades en las que las empresas de Reducida dimensión soportan mayor presión fiscal, un 26,36%, en el caso de las empresas Normales se sitúa en el

24,37%. Este hecho puede ser explicado por el reducido número de PyMEs afincadas en esta comunidad. El caso opuesto se puede observar en la Comunidad de Madrid, donde la fiscalidad es más benévola para las empresas de Reducida dimensión (situándose en la posición 11^a de esa categoría, con un promedio del TIE del 25,41%) que para las Normales (donde es la 2^a Comunidad con mayor presión fiscal, un 26,41%). Rompiendo de esta forma el mito del paraíso fiscal en Madrid para las grandes empresas. Granados et al (2021) obtienen un resultado similar, indicando que en Madrid se produce el efecto capital que hace que las principales empresas del país y, por tanto, con más TIE, tengan allí su domicilio fiscal.

Sin embargo, la región donde más se agudiza esta diferencia por tamaño entre promedios del TIE es La Rioja, siendo la comunidad de toda España con mayor TIE soportado por las empresas normales y la 14^a para las de Reducida dimensión.

También, cabe destacar la ventaja fiscal de las empresas de Reducida dimensión con respecto a las Normales en la Comunidad de Madrid, Melilla y, sobre todo, País Vasco y La Rioja, siendo estas las únicas regiones donde el TIE soportado por las empresas Normales es superior al de Reducida dimensión. Este hecho se cuantifica en una diferencia de más de 3,5 puntos porcentuales entre el promedio del TIE en las regiones con el régimen fiscal general (25,78%) y las regiones con un régimen fiscal especial (22,15%).

Sobre Castilla y León se puede destacar que sus empresas son las que más TIE soportan de toda España, un 26,38% frente al 25,54% del promedio del TIE para el total de la muestra. También cabe comentar que no existen grandes diferencias en la presión fiscal que soportan las empresas Normales y las de Reducida dimensión. Las entidades de Reducida dimensión son las que más TIE soportan dentro de este subconjunto (26,59% frente al 25,70%) mientras que entre las Normales ocupa la quinta posición con mayor TIE soportado, aunque se sitúa por encima de la media española (24,84% frente al 24,69%). Este hecho pone de manifiesto el perjuicio que la elevada presión fiscal soportada por las empresas en esta Comunidad puede suponer para proceder a realizar nuevas

inversiones. A lo anterior también hay que añadir la desventaja que puede suponer estar limítrofe con las Comunidades que tienen regímenes especiales que poseen unos niveles inferiores de TIE soportados.

6.3. Análisis del TIE por sectores de actividad

En la última hipótesis propuesta, **H3: Existen diferencias significativas en el TIE por sectores de actividad**, se va a analizar la incidencia que tiene en el TIE del IS la pertenencia a un determinado sector de actividad.

Para realizar este estudio se ha elaborado la Tabla 14, en la que se recoge el promedio del TIE soportado para el período analizado por sector de actividad, por tamaño y para el total de la muestra. Además, se puede ver también el ranking de mayor a menor TIE soportado por cada sector y tamaño.

Para el total de la muestra entre los sectores de actividad que soportan una mayor presión fiscal destaca “Suministros de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado”, que alcanza una media del 32,68%, un 7,14% mayor que la media de la muestra. Hecho posiblemente explicado por la alta regulación que experimenta este sector.

Señalar que las actividades de “Transporte y almacenamiento”, “Construcción” tienen promedios de TIE superiores al 26%, tanto para el total como para los dos grupos de tamaño empresarial. Otro sector que también presenta un TIE elevado es el de “Industrias extractivas”, sin embargo la presión fiscal que soportan las empresas normales que realizan esta actividad es de las más bajas. Algunos de estos resultados son similares a los aportados por otros trabajos como el de Calvé et al (2005), donde concluyen que el sector que mayor fiscalidad soporta es el de la “Construcción”. Omaña (2015) obtiene que tanto los sectores de “Transporte y almacenamiento” como “Construcción” alcanzan promedios elevados de TIE, y Romero et al (2009) indican que el sector de la “Construcción” y del “Comercio” poseen una elevada presión fiscal.

TABLA 14. PROMEDIO DEL TIE POR SECTOR DE ACTIVIDAD Y TAMAÑO PARA EL PERÍODO 2015 – 2019

	Reducida dimensión		Normales		Total muestra	
	Promedio TIE	Puesto	Promedio TIE	Puesto	Promedio TIE	Puesto
Actividades administrativas y servicios auxiliares	25,55%	8	23,66%	13	25,31%	10
Actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento	25,23%	14	22,34%	16	24,91%	15
Actividades financieras y de seguros	23,72%	19	27,79%	1	24,08%	19
Actividades inmobiliarias	24,83%	17	25,01%	10	24,83%	16
Actividades profesionales, científicas y técnicas	25,30%	10	26,67%	5	25,38%	8
Actividades sanitarias y de servicios sociales	25,29%	12	23,11%	15	25,07%	14
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	26,21%	5	22,12%	17	25,87%	5
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos de motor y motocicletas	25,61%	7	25,50%	8	25,59%	6
Construcción	26,24%	4	26,78%	4	26,29%	3
Educación	24,93%	16	26,83%	3	25,19%	13
Hostelería	25,96%	6	19,99%	19	25,24%	11
Industria manufacturera	25,24%	13	23,46%	14	24,74%	17
Industrias extractivas	27,24%	2	21,94%	18	26,05%	4
Información y comunicaciones	24,74%	18	24,13%	12	24,66%	18
Otros servicios	25,30%	10	24,27%	11	25,23%	12
Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación	25,51%	9	25,19%	9	25,39%	7
Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado	33,52%	1	26,67%	5	32,68%	1
Transporte y almacenamiento	26,68%	3	26,99%	2	26,74%	2
Totales	25,70%		24,69%		25,54%	

Fuente: elaboración propia.

Respecto a los sectores con menor TIE soportado se encuentran: “Actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento” “Actividades financieras y de seguros”, “Actividades inmobiliarias” “Información y comunicaciones” y la “Industria manufacturera”, todos ellos con promedios del TIE para el total de empresas del sector inferiores al 25%. Estos resultados coinciden parcialmente con los de Romero et al (2009) donde resuelven que la menor presión fiscal se obtiene para la industria textil y química, o el de Fernández y Martínez (2008) que indican que las actividades que prestan servicios a empresas son las que obtienen un TIE menor.

Otra cuestión a destacar son las discrepancias que se observan en algunas actividades entre los promedios del TIE para las empresas Normales y las de Reducida dimensión. Se pueden destacar las “Actividades financieras y de seguros” y “Educación” en las que la presión fiscal soportada por las empresas de mayores dimensiones es muy superior a las más pequeñas. Mientras que, en “Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca”, “Hostelería” e “Industrias extractivas” ocurre lo contrario, son las entidades de reducida dimensión las que soportan una mayor presión fiscal.

A parte de lo indicado anteriormente, hay que mencionar que en líneas generales se observan diferencias entre los sectores que soportan mayores y menores presiones fiscales respecto al promedio del TIE para el conjunto de la muestra, aunque la mayor diferencia porcentual es de 1,5 puntos, si se excluye el sector “Suministros de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado”.

Para corroborar los resultados sobre la existencia de diferencias significativas por sectores de actividad para el promedio del TIE del período 2015-2019 se realiza el ANOVA y el test de Kruskal-Wallis, sus resultados se recogen en la Tabla 15. Para ambos contrastes el nivel de significación que se obtiene es muy bajo, lo que implica la existencia de diferencias estadísticamente significativas entre sectores de actividad y la presión fiscal que soportan las sociedades.

TABLA 15. ANOVA Y KRUSKAL-WALLIS DEL EFECTO SECTOR DE ACTIVIDAD
SOBRE EL PROMEDIO TIE 2015-2019

	ANOVA		Kruskal-Wallis	
	Razón-F	Valor-P	Razón-F	Valor-P
Tamaño	12,13***	0,0000	214,70***	0,0000

(***, ** y * representan valores estadísticamente significativos a niveles del 1%, 5% y 10%, respectivamente)

Fuente: elaboración propia a partir de los resultados de Statgraphics.

La prueba de rangos múltiples para las distintas actividades refleja que el sector de “Suministros de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado” es el que presenta diferencias significativas con el resto de sectores, tal y como se ha indicado en el análisis descriptivo presenta la presión fiscal más elevada presión fiscal (Tabla 16).

TABLA 16. PRUEBA DE RANGOS MÚLTIPLES PARA SECTORES DE ACTIVIDAD

Sector de actividad	Media	Grupos homogéneos
Actividades financieras y de seguros	0,240797	X
Información y comunicaciones	0,246553	XXX
Industria manufacturera	0,24743	XX
Actividades inmobiliarias	0,248341	XX
Actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento	0,249106	XXX
Actividades sanitarias y de servicios sociales	0,250673	XXX
Educación	0,251856	XXXX
Otros servicios	0,252321	XXXX
Hostelería	0,252377	XXX
Actividades administrativas y servicios auxiliares	0,253056	XXX
Actividades profesionales, científicas y técnicas	0,253795	XX
Suministro de agua, actividades de saneamiento, etc.	0,253886	XXXX
Comercio; reparación de vehículos de motor	0,255862	X
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	0,258733	XX
Industrias extractivas	0,26054	XXXX
Construcción	0,262879	X
Transporte y almacenamiento	0,267439	X
Suministro de energía eléctrica, gas, y aire acondicionado	0,32683	X

Fuente: elaboración propia a partir de los resultados de Statgraphics.

También se incluirían en un mismo grupo “Construcción” y “Transporte y almacenamiento”, aunque no presentan diferencias significativas con otras actividades: “Industrias extractivas”, “Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca” y “Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y

descontaminación” al compartir la misma columna de X. Para el resto de sectores de actividad no se pueden establecer unas diferencias significativas.

Por lo tanto, existen diferencias en el TIE soportado por sectores de actividad para las empresas de la muestra, siendo las actividades “Suministros de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado”, “Construcción” y “Transporte y almacenamiento” las que soportan una mayor presión fiscal. Por otra parte, hay que señalar que se han observado comportamientos heterogéneos para los subconjuntos por tamaño de la muestra, siendo estos difícil de explicar desde una perspectiva económica, al igual que en el estudio de Molina (2012).

7. CONCLUSIONES.

El trabajo realizado tiene como objetivo analizar el efecto que tienen sobre el TIE el tamaño, la localización geográfica y el sector de actividad de las empresas españolas. Para ello se ha utilizado información de una muestra de 22.824 sociedades para el período 2015-2019 empresas y se ha realizado un estudio empírico mediante el análisis univariante de varianzas.

La evidencia empírica muestra que efectivamente el tamaño de la empresa, el sector de actividad y, sobre todo, la localización geográfica son factores que influyen significativamente en el TIE soportado por las empresas españolas. Por lo tanto, para las empresas es diferente estar afincadas en Navarra que en Castilla y León a la hora de pagar impuestos, o pertenecer al sector de la construcción que dedicarse a actividades vinculadas con las industrias manufactureras, ya que según cual sea su actividad, dónde esté ubicada y su tamaño va a soportar un TIE del IS diferente.

Con respecto a la localización geográfica se ha podido destacar que las comunidades limítrofes al País Vasco y Navarra (comunidades con un régimen especial del IS) sufren de una manera más intensa la competencia fiscal que estas ejercen sobre ellas gracias a un régimen más beneficioso. La reducción de los tipos impositivos, el mantenimiento de las deducciones por inversión y la

mejora de los incentivos en I+D hacen que la presión fiscal de Navarra sea la más atractiva de España en cuanto a inversión, competitividad e innovación. Por ello, la principal amenaza que sufren las comunidades limítrofes es la desincentivación de nuevas inversiones en su territorio en favor del País Vasco y Navarra, más que la pérdida del tejido empresarial ya instalado.

También es importante indicar el hecho de que los privilegios del cupo vasco y el concierto navarro hacen que no se cumpla con el concepto de solidaridad blindado en el artículo 138 de la CE provocando una grave injusticia entre unas comunidades y otras.

En cuanto al tamaño de las empresas, los resultados obtenidos no apoyan la hipótesis de los costes políticos, pero sí la del poder político ya que se observa que cuanto más grandes son las entidades menos TIE del IS soportan, debido a que la influencia política que las sociedades pueden ejercer aumenta cuanto mayores son estas.

Las diferencias sectoriales es otra de las variables estudiadas en el trabajo. En cuanto a esto, se ha podido comprobar que existen diferencias significativas entre unos sectores y otros, destacando que los sectores como el de suministro de energía, de la construcción, y el de transporte y almacenamiento soportan mayor fiscalidad por el IS, mientras que por el otros sectores como la industria o la información y comunicaciones registran menores niveles de TIE soportado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CALVÉ PÉREZ, J.I.; LABATUT SERER, G. Y MOLINA LLOPIS, R. (2005). Variables económico-financieras que inciden sobre la presión fiscal soportada por las empresas de reducida dimensión: Efectos de la Reforma fiscal de 1995 en las empresas de la Comunidad Valenciana. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 34 (127), 875-897.
- CANTOS, J.; GARCÍA, A.; LAGOS, M. Y ALAMO, R. (2010). *Costes y beneficios de la competencia fiscal en la Unión Europea y en la España de las autonomías*. Fundación de las Cajas de Ahorro (FUNCAS).
- CARRERA PONCELA, A. (2004). Efecto diferencial del impuesto foral sobre sociedades: algunos cálculos desde Cantabria. *Revista Asturiana de Economía*, 31, 95-118.
- FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ, E.; GARCÍA-FERNÁNDEZ, R. Y MARTÍNEZ-ARIAS, A. (2019). Influence of ownership structure on the determinants of effective tax rates of Spanish companies. *Sustainability*, 11(5), 1441.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. Y MARTÍNEZ ARIAS, A. (2006). La relación contabilidad-fiscalidad a través de la aplicación práctica del impuesto sobre sociedades. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 35 (130), 621-644.
- (2008). La presión fiscal del impuesto sobre sociedades por sectores de actividad. *Crónica Tributaria*, 127, 27-58.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E.; MARTÍNEZ ARIAS, A. Y ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2004). El tipo impositivo contable y fiscal de las sociedades españolas a lo largo de la década de los noventa. *Partida Doble*, 153, 60-67.
- FONSECA-DÍAZ, A.R.; FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ, E. Y MARTÍNEZ-ARIAS, A. (2019). Factores empresariales e institucionales condicionantes de la presión fiscal a nivel internacional. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 48(2), 224-253.
- GRANADOS BERNAL, A.P.; ATIENZA MONTERO, P. E HIERRO, L.A. (2021). Determinantes de la presión fiscal de las empresas societarias españolas

- por el impuesto de sociedades durante la crisis económica (2008-2015). *Revista de Contabilidad*, 24 (2), 184-201.
- MARTÍNEZ, VARGAS J., CARMONA IBÁÑEZ, P. Y POZUELO CAMPILLO, J. (2015). La presión fiscal en las cooperativas: una valoración por tamaños, comunidades y sectores para el período 2008-2011. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 119, 132-158.
- MOLINA LLOPIS, R. (2012). La presión fiscal de las cooperativas durante el período 2003-2008. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 74, 39-58.
- MONTERREY MAYORAL, J. Y SÁNCHEZ SEGURA, A. (2010). Diferencias en agresividad fiscal entre empresas familiares y no familiares. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 39 (145), 65-97.
- (2020). ¿Cómo ha evolucionado la presión fiscal de la empresa española en la última década? Remedios normativos frente a la planificación fiscal. *Revista de Contabilidad*, 23(2), 224-237
- MORÓN PÉREZ, M.C. (2006). El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: presente y futuro. *Crónica Tributarias*, 121, 59-96.
- OMAHÑA ROBLA, L. (2015). *El tipo impositivo efectivo por impuesto de sociedades de las empresas españolas entre 2008 y 2013*. Trabajo Fin de Máster. Universidad de Oviedo.
- ROMERO FRÍAS, E.; MOLINA LLOPIS, R. Y LABATUT SERER, G. (2009). La presión fiscal en las empresas españolas: un estudio de las diferencias entre comunidades autónomas y sus efectos sobre las empresas de reducida dimensión. *Revista Internacional de la Pequeña y Mediana Empresa*, 1 (2), 78-96.
- SALAMON, L. Y SIEGFRIED, J. (1977). Economic power and political influence: The impact of industry structure on public policy. *American Political Science Review*, 71, 1026-1043.
- ZIMMERMAN, J.L. (1983). Taxes and firm size. *Journal of Accounting and Economics*, 5, 119-149.

Legislación

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Páginas web consultadas

Agencia Tributaria: <https://www.agenciatributaria.es>

Centro de Estudios Financieros: www.cef.es

Departamento de Economía y Hacienda de Euskadi: www.euskadi.eus

Iberley: www.iberley.es

Invest in Navarra: www.investinnavarra.com

Navarra Emprende: www.navarraemprende.com/